

19世紀末ドイツの現在価値計算

プロイセンの鉱山会社の現在価値償却実務

川 端 保 至

1 まえがき

1888年プロイセン上級行政裁判所 (Preußisches Oberverwaltungsgericht) (以下OVGと略称) は鉱山会社の減価償却に関して次のように判示した。

「鉱山会社が鉱山実体を100年にわたり毎年100分の1ずつ《10万マルクずつ》…採掘すると仮定すると…全部の実体の価値は現時点で…1,000万マルク《10万マルク×100年》ではなくて、年度採掘のうち将来に受け取り期限を迎える価値の割引額だけ少なくなる。つまり全部の実体の現在価値 (Jetztwert) は 鉱山企業にとって通常の利子率を前提として …100年間にわたり続けて10万マルクの年金を取得することが可能な資本に相当する。」

時価10万マルクの鉱物を100年間採掘できる鉱山の価値は、鉱山業で通常の利子率を前提にして、年価10万マルク、期間100年の現在価値に相当するという。OVGは、現在価値に当期の採掘割合をかけて年度減価(耗)償却額を算出し、それを純収益から控除したものが課税所得であると判示した(課税所得=純収益-減価(耗)償却額(=現在価値×採掘割合))。償却の基準は取得原価ではなく、普通価値としての現在価値であった。

19世紀末から20世紀初頭のドイツの鉱山会社は、採掘鉱物を売却した純収益から鉱山実体の現在価値を基準に算出した減価(耗)償却額を控除して課税所得を算出していた。きっかけは1885年プロイセン地方税法改正の3条と、同条の解釈として年金公式の計算原則を設定した1888年のOVG判決であった。現在価値での償却は、1921年ライヒ所得税法改正が取得原価評価を規定するまで、30年以上にわたって鉱山会社の課税実務を支配した^{*1}。

本稿では、1885年プロイセン地方税法改正で始まり、1921年ライヒ所得税法改正で幕を閉じた鉱山実体の現在価値償却をめぐる課税実務を取り上げる。目的は、このような償却実務が我が国でほとんど知られていないからであり^{*2}、今日注目を集めている現在価値ないし公正価値をめぐる議論の手がかりになると考えるからである。

* 1 当時の鉱山会社は1865年普通鉱山法 (Allgemeines Berggesetz für die Preußischen Staaten vom 24. Juni 1865) の122条に従って作成する管理計算書 (Verwaltungsrechnung) を基に鉱山所得を算出していたという。計算方法については、B. von Wilimowski, *Kommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891*, 1896, SS.103-104 (以下「B. von Wilimowski, 1896」と略称する。)及びWesthoff, *Einkommensteuergesetz der Gewerkschaften*, 1907, *Zeitschrift für Bergrecht*, 48. Jg., 1907, SS.76-112, SS.222-287, SS.333-378, hier S.92参照。ドイツの税制史については、野津高次郎著『独逸税制発達史』有芳社、昭和23年(復刻版、文生書院、1988年)参照。

議論に先立ち現在価値に基づく償却課税実務の経緯を見ておこう。(稿末「現在価値償却に係る法律・判決等一覧」参照)

1885年プロイセン地方税法改正が鉱山実体の減価(耗)相当分を所得から控除してよいとする規定(3条)を設ける。この規定の解釈として1888年にOVGが年金公式の計算原則を設定する。これは年度採掘分の時価を基に、利子率と可採年数を使って鉱山実体の現在価値を算出し、算出した現在価値に採掘割合(=当期採掘量÷採掘可能量)を掛けて減価(耗)償却額を計算するというものであった。1891年プロイセン所得税法の施行にあたり、政府は鉱山会社に1888年OVGの年金公式に基づく鉱山実体の減価(耗)償却を認める。

1897年に商法典が成立する。その後1907年と1909年のOVGが商法規定を受けた新原則を設ける。この原則は、商法適用の鉱山会社に、鉱山実体の期末現在価値を2期間比較し、前期末よりも当期末が少ないときは差額を減価(耗)償却額とするものであった(償却額=前期末現在価値-当期末現在価値)(比較して多いときは償却は認めない。)

現在価値償却は実務上問題が多く出てきた。そこで政府は年金公式の計算原則を突き崩すため、1908年、1912年、1914年と税法改正で新規則を試みる。しかし改正法案が成立せず、年金公式の計算原則が続く。1921年のライヒ所得税法改正が取得原価評価を規定し、これにより現在価値償却は幕を閉じる。

OVGが設けた年金公式の計算原則に対する批判として、1895年に、ヴィルモフスキーは「この《年金公式の》計算方法は...地方税法3条の思想を正確に表現しており、同法3条が考えている減価(耗)償却の特徴をはっきりと示している。」けれども、この「理論はそもそも実務では適用が困難だ。」という。というのは、年金公式は「一部は不明の、一部は純然たる擬制の要素」からなるため実行が難しいこと、実行すると不確実かつ不公平な課税になるからであるという^{*3}。

市町村からの批判は上述の税法案の理由書が紹介している。1908年会社税法案理由書は、年金公式の計算原則を説明したのち、「この計算方法がいかに困難であるか、またいかに不確実であるかは明白である。」^{*4}と批判している。また1912年所得税法改正案理由書は、「1909年のOVGの」年金公式の方法では、好況の年は鉱物の売却価値が高くなるので高い売却価値に基づいて算出し

✓ * 2 郡司健著『企業情報会計』(中央経済社, 昭和59年)は19頁でザイヒト(Gerhard, Seicht, *Die kapitaltheoretische Bilanz und die Entwicklung der Bilanztheorien*, Berlin 1970)を引用する形で間接的に指摘している。ザイヒトは著作の515頁以降で論じている。

* 3 B. von Wilmski, Die Abschreibungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgeräthschaften u.s.w. sowie für den Verbrauch der Substanz der Mineralmasse eines Bergwerks nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891, in: *Verwaltungsarchiv. Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungsgerichtsbarkeit*, Bd.3, 1895, SS.366-383, hier SS.375-376(以下「B. von Wilmski, 1895」と略称)(B.フォンヴィルモフスキー稿, 川端保至・黒田全紀共訳「1891年6月24日の所得税法の規定による、建物、機械、事業用什器等の損耗及び鉱山の鉱物資源の実体消費に対する減価(耗)償却」『経済理論』, 335号, 2007年1月, 102-103頁(以下「ヴィルモフスキー, 日本語訳」と略称))。B. von Wilmski, 1896, SS.41-44.

* 4 *Sammlung der Drucksachen des Abgeordnetenhauses (Anlagen zu den Stenographischen Berichten)*, 21. Legislatur-Periode, II. Session, 1908/09, 1. Bd., SS.572-580, hier S.578.

た鉱山実体の価値は前年度と比較して高くなる。そのため減価(耗)償却の必要がなくなる。一方不況の年は逆に前年度と比較して低くなるので減価(耗)償却が多額に必要となり、《純収益があっても》課税所得がゼロないしマイナスになる。その結果鉱山税収に依存している地方自治体は税収が安定せず、現在価値による償却の中止を求める誓願が多数出されたと述べている^{*5}。

机上の計算としては妥当性を持つように見えても、実際に実行するとなるとさまざまな問題が生じたということなのである。このような現在価値の減価(耗)償却計算ではたして正しい実体価値やそれをもとにした減価(耗)償却額を算出できるのかどうかは何ともいえない。というのは現在価値計算は予測の要素に依存せざるを得ないからである。最終的に1921年のライヒ所得税法改正で取得原価評価を採用したことから、課税実務として実施することの困難性は明らかである。計算要素の測定方法を考慮しない理論^{*6}が所得計算上妥当なのかどうかは会計学として検証が必要であるを考える。理論上の検証は将来の課題として、1885年プロイセン地方税法改正の規定から見ていくことにしよう。

2 1885年プロイセン地方税法改正3条—現在価値償却のきっかけ

1885年7月27日プロイセン地方税法改正3条は次のように規定する。

1885年地方税法改正3条「年度純所得の計算に際しては…国家《プロイセン邦》所得税の査定に適用する原則に従って行く。鉱山事業の純所得に関しては、このこと《上記の「国家所得税の査定原則の適用」》は実体の毎年の減少に相当する減価(耗)償却(die der jährlichen Verringerung der Substanz entsprechenden Abschreibung)を支出に含めるという条件で適用する。…」

地方税(市町村税)の課税標準である年度純所得の計算は、プロイセン邦の所得税査定の計算原則に従う。ただし鉱山については、実体の毎年の減少に相当する減価(耗)償却を特別に支出として控除してよいという。このような規定は、1851年5月1日プロイセン階級税及び階層別所得税法にも、1873年5月25日同法改正にもなかった^{*7}。1877年地方税法20条は収入余剰を鉱山会社の課税所得と規定し、支出の中に「鉱山企業については実体の減少にとって通常の減価(耗)

* 5 Entwurf eines Gesetzes, betreffend die Abänderung des Einkommensteuergesetzes und des Ergänzungssteuergesetzes vom 4. Januar 1912, in: *Sammlung der Drucksachen des Hauses der Abgeordneten (Anlagen zu den Stenographischen Berichten)*, 21. Legislatur-Periode, V. Session, 1912/13, 2.Bd., SS.853-884, hier SS.873-874.

* 6 Dieter Schneider, Die Wissenschaftsgeschichte der Trennung von Kapital und Einkommen: Ökonomische Zwänge gegen gesellschaftliche Konventionen, in: Herausgegeben von Fritz Neumark, *Studien zur Entwicklung der ökonomischen Theorie I*, 1983, SS. 132-161, hier SS.160-161.

* 7 1851年プロイセン階級税及び階層別所得税法30条は「…このばあい、支出として、建物及び什物の年度損耗に対する通常の控除(übliche Absetzung für jährliche Abnutzung von Gebäuden und Utensilien)の他に、商業及び営業等を従来の状態で継続するために支出したものだけを控除してよい。」と規定している。1860年1月6日の財務省通達(Finanz=Ministerial=Rescript vom 6. Januar 1860)(in: H. Sentrup, *Das Gesetz betreffend die Einführung einer klassen- und klassifizierten Einkommensteuer vom 1. Mai 1851 und die darauf bezüglichen Ministerial-Instructionen und Rescripte*, 1867, SS.72-73)も、1851年所得税法に関して、鉱山実体の償却控除を否定している。

償却 (die für die jährliche Verringerung der Substanz üblichen Abschreibungen) ...を含める。」と規定していた^{*8}。これに先立つ1877年1月3日の財務大臣命令の8条は、炭坑等の経営で実体を消費しても、所得査定にさいして、実体の損耗を収益から控除できないと明言している^{*9}。また1877年6月23日のOVG判決も同じ判断を下している^{*10}。1885年より前の税法は鉱山実体の減価(耗)償却を認めていなかった。

3 1888年プロイセン上級行政裁判所の判決ープロイセン年金公式の誕生

1885年地方税法3条の規定に従った「実体の毎年の減少に相当する減価(耗)償却」の計算原則を提示したのは1888年12月19日のOVG判決であった^{*11}。

訴訟の争点は、原告・鉱山株式会社が地方税の課税標準である1886/87年の所得を算出するさいにどれだけの額の減価(耗)償却を控除できるかにあった。会社は償却額を株式資本(140万フラン)の5%と計算した。理由は、定款上存続期間が20年だったからである。ボンの上級鉱山局も5%を認めるという上申書を提出した。これに対し税務当局(ヴィースバーデン)は、償却の基準は鉱物資源の現在の実際の価値(実体価値)(簿価ではない。)であること、実体価値は会社資本と同じではないこと、減価(耗)償却率は2%が限度であること等を主張した。

1888年12月19日のOVGが設定した原則の要点は、実体とは何か、実体価値の計算方法、そして実体の毎年の減少に相当する減価(耗)償却額の計算方法の3点である。判決理由は詳細である。まとめると次のようになる。

1. 実体とは鉱物の固まり(鉱物資源埋蔵量)である。
2. 実体の価値は使用価値(Gebrauchswert)である。取得価値や擬制価値(fungierter Wert)(=帳簿価値)ではない^{*12}。

* 8 Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten während der 2. Session der 13. Legislatur=Periode, 1877/78, S.634.

* 9 1877年1月3日の財務大臣命令(Instruktion vom 3. Januar 1877, IV. 45, betreffend die Feststellung des der Klassen- bzw. klassifizierten Einkommensteuer unterliegenden Einkommens, in: R. Meitzen, Die Vorschriften über die Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer in Preußen, 1879, SS.257-294, hier S.270)の8条は「...鉱山企業の経営は、その性質から判断して時間の経過とともに全部の本来の所得源泉、つまり実体を全部消耗してしまうけれども、所得査定に際して算出した純収益の一部を留保し(zurückzurechnen)、《所得計算の》考慮外とすることを法律は全く認めていない。」と明言している。

*10 1877年6月23日のOVG判決(Entscheidungen des Obergerverwaltungsgerichts, 2. Bd., SS.69-72, hier SS.70-71)は、所得からの実体減少に対する控除は認めないと判示している。論拠は、地方税の課税標準は1851年プロイセン階級税及び階層別所得税法30条の純収益である。30条は純収益算出の必要経費を従来の範囲で経営を継続するために必要なものに限定しており、資本回収分は対象外である。同じ見解は最近出された1877年1月3日の財務大臣命令にもあると判示している。

*11 Entscheidungen des Obergerverwaltungsgerichts, 1889, 17. Bd., SS. 128 - 139. (川端保至・黒田全紀共訳「19世紀ドイツの現在価値償却の課税実務 1888年12月19日プロイセン上級行政裁判所の判決」『経済理論』, 339号, 2007年9月, 81-94頁)

3. 使用価値は「単位金額×全体量」で計算した額を利子率と可採年数で割り引いた全実体の現在価値（Jeztwert）である。これは、例えば、可採年数が100年で当期採掘の価値が10万マルクとすると、鉱山企業で通常の利子率を前提にして、100年間にわたり10万マルクの年金を得ることが可能な資本に相当する。
4. 鉱物の売上には採掘した実体の代償物（Surrogat）が含まれている。そのためこの部分を還流資本（zurückfließendes Kapital）と見なし、実体の減少（採掘した実体）に相当する減価（耗）償却控除を認める。
5. 実体の減少に相当する減価（耗）償却とは、全実体の価値に対する当期減価（耗）償却額の割合と、期首の実体量に対する当該年度の採掘量の割合が同じになるときの減価（耗）償却額をいう。

続けてOVGは次のように判示する。実体価値の計算に複利計算を使うことは長期間の減価（耗）償却計算では不可避である。複利計算には3つの計算要素（将来の年度採掘の量と価値、可採年数、利子率）が必要である。これらは正確には確定できない。そのため複利計算で現在価値を厳密に算出しようとするなら償却計算は不可能となる。そのようなことを立法者は望んでいなかったに違いない。そこで次のような仮定をおく。

- ① 将来期間に採掘する実体の量と価値は当期と同じであり、これが永久に続く。
- ② 可採年数は実体の全体量を当期の採掘量で割り算することによって分かる。
- ③ 割引利子率は鉱山企業向けの若干不確実な投資に適用される利子率を使う（国内で適用されるこれより低い利子率ではない。）

計算要素は将来の予想に基づかざるを得ないため、上記の仮定を置くという。

✓*12 取得価値や帳簿価値を減価（耗）償却の基準にしないことについては当時の課税実務やOVG判決の結果である。例えば1883年10月11日のOVG判決（Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts, 10. Bd., SS.61-73, hier S.71）は「減価償却では実際の価値だけを使うのであって簿価を使ってはならない。」と述べている。また1883年11月12日のOVG判決（Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts, 10. Bd., SS.73-74）は「これら2つ《簿価と購入価格》は純粋に擬制的価値であり、法律規定（1851年プロイセン所得税法30条, 1877年1月3日施行命令19条）に従った損耗の計算には全く無意味である。…真実の価値だけが毎年の損耗に対する減価償却計算の確実な出発点である。」と述べ、さらに「減価償却の目的は…経営で消費される目的物が新たに経営資本を調達することなく次に再び取得できるような積立金を作ることにある。このことから明らかになるのは、減価償却は過大な実際の価値をはるかに超える購入価格を《耐用》年度中に一部分ずつ償還するような目的に使ってはならない。」と述べている。1890年代では、1893年4月4日のOVG判決（Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, 2. Bd., SS.338-343, hier SS.341-342）が「実体減少のために控除すべき額の計算の出発点は、査定期間の初めに実際に存在していた実体量である。擬制的価値《簿価》は決して使ってはならない。…従ってこの計算のためには、鉱山の取得、投資あるいは設置の時点が重要ではないのと同じく、鉱山の取得価格も投資や設置…の原価も重要ではない。」と判示している。これら判決から当時の税務上の減価償却は取替資金の調達と考えられており、そのため減価償却の基準となる価値は高額取得原価でも簿価でもなく、実際の価値（普通価値）と考えられていたことが分かる。この考え方は「1892年2月3日のプロイセン財務大臣の回状命令（Zirkularverfügung des preußischen Finanzministers vom 3. Februar 1892, in: Mitteilungen aus der Verwaltung der direkten Steuern im preußischen Staate, Nr.25, 1892, SS.6-7）にも示されている。「回状命令」は建物の減価償却について実体価値と使用期間、4%の複利計算を基に、50年の推定使用期間では控除割合（償却率）は建築価値の100分の0.63、100年なら0.08、150年なら0.01であると規定している。

この計算原則は、1895年7月11日のOVGの2判決によって実体の純価値は「鉱山設備に投下した資本の利子」を純収益から控除して算出する、という修正が加わり^{*13}、次のような年金公式として用いられることになった^{*14}。

$$A = \frac{[(G - \text{設備資本} \times \text{利子率}) \times \text{年金現価係数}]}{\frac{n}{\text{③}}}$$

①
②
③

A = 減価（耗）償却額

G = 会計年度の利益（= 売上 - 営業費用）

設備資本 × 利子率 = 鉱山設備に投資した設備資本の利子

$$\text{年金現価係数} = \frac{Z^n - 1}{Z^n (Z - 1)}$$

Z = 割引率（= 1 + 利子率，例：1.05）

n = 可採年数（当会計年度から鉱山を全部採掘し終えるまでの年数）

①は当期採掘分の純価値である。純価値（①）に年金現価係数（②）を掛けて（①×②）期首時点の実体の現在価値を計算する。計算した現在価値を当会計年度から鉱山を全部採掘し終えるまでの年数（n）（③）で割って、当期減価（耗）償却額（実体減少、還流資本）（A）を決定する^{*15}。この理論が成立するためには、年金公式の計算要素が確実に予想でき、かつ市場が完全に働いてい

*13 1895年7月11日の判決（Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, 4. Bd., 1896, SS.38-42, hier S.42.）では「...採掘した年度の石炭価値を決定し、この価値から鉱山設備に投下した資本の利子分を控除する。そのように決定した価値を基準に、いつもの年金公式を使って3年間の平均年度についての現存する石炭量の価値を確定しなければならない。...これによって毎年度について実体減少の割合が明らかとなる。」と述べている。同じ日の判決だが異なる事件である1895年7月11日の判決（Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, 4. Bd., 1896, SS.95-98, hier S.98）も「石炭の売却価格と減価との差額の中には純粋な石炭価格が含まれているのではなく、固定資本（Anlagekapital）、つまり鉱山設備等の価値の利払いもその差額の中に示されているということである。従って後者の額《固定資本の利息》は石炭の売却価格から同じように控除すべきである。」という。

*14 計算式は、ゲルク（Görk, Artikeln "Abbau-Konto im Bergwerksbetriebe" und "Abbau", in: Robert Stern, *Buchhaltungs-Lexikon*, Erster Band, 1917, SS.10-15, hier S.11）の示した算式を現代表記にしている。他には、1892年のSimonの著作（Herman Veit Simon, *Die Staatseinkommensteuer der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Bergwerksgesellschaften, eingetragenen und Kousumvereine in Preußen nach dem gesetz 24. Juni 1891*, 1892, SS.167-173）、1895年のヴィルモフスキーの論文（B. von Wilmowski, 1895, SS.373-377. ヴィルモフスキー、日本語訳、101-104頁）、1896年の同著作（B. von Wilmowski, 1896, SS.41-42）、1906年のフィスティングの著作（B. Fuisting, *Kommentar zum Einkommensteuergesetze in der Fassung vom 19. Juni 1906*, 1907, SS.298-300）、1907年のWesthoffの論文（a.a.O., SS.257-261）、1919年のJsayの著作（Hermann Jsay, Rudolf Jsay, *Allgemeines Berggesetz für die Preußischen Staaten unter besonderer Berücksichtigung des* 1. Band, 1919, S.692）、パッソンの文献（Richard Passow, *Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen*, Band , 1923, SS.175-179）、さらには鉱山の買収金額についての1903年のRücker（A. Rücker, *Über die Schätzung von Bergbauen*, 2. Aufl., Wien 1903, 24 S.）、1906年のBalling（Balling, *Die Schätzung von Bergbauen und Eisenbahnschutzpfeilern nebst einer Skizze über die Einwirkung des Verbruches unterirdischer durch den Bergbau geschaffener Hohlräume auf die Erdoberfläche*, 2. Aufl., Teplitz-Schönau 1906, 163 S.）、1909年のKreutz（Kreutz, *Wertschätzung von Bergwerken*, Köln 1909, 88 S.）の著作がある。近年ではザイヒト（Gerhard Seicht, a.a.O., SS.514-523）が取り上げている。

ることが必要である^{*16}。

5 1891年プロイセン所得税法での鉱山実体の減価（耗）償却の承認

1891年にプロイセン所得税法が成立した。所得税法案には鉱山実体の減価（耗）償却に関する具体的な文言はなかった。議会で財務大臣が《1885年》地方税法の認める実体減少に対する減価（耗）償却を所得税法でも運用段階で適用すると明言した^{*17}。結果、「所得税法施行のための1891年8月5日の財務大臣命令」は20条で1888年12月19日のOVG判決を明文で指示している^{*18}。

1891年8月5日の財務大臣命令20条（鉱山所得）「1. 26条、27条の規定には従わない鉱山事業の所得計算のために、認められている控除に鉱山税と鉱山実体の毎年の減少に相当する減価（耗）償却を加えることを条件にして17条から19条の諸規定を相応に適用する^{注17}。……

注17：1888年12月19日の王国OVGの判決（判例集，17巻，128頁以下）を参照せよ。」

財務大臣命令20条は、鉱山会社の所得計算には実体の減少分を控除すること、そのさい1888年12月19日のOVG判決を参考にすべきことを脚注で指示している。これにより鉱山会社は、所得課税についても年金公式の計算原則に基づく実体減少のための控除が認められることになった^{*19}。

✓*15 計算要素の詳細はその後のOVG判決が示している。例えば技術的に採掘可能な鉱山ではなく、たとえ利益が少なくとも採掘価値ある鉱山を対象とすること、営業費には減価（耗）償却額は含めないこと（1895年12月16日のOVG判決及び1896年3月26日のOVG判決（Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, 5. Bd., SS.53-56, hier SS.54-55 Anm.））、控除する設備資本の利子と営業費は自己所有の設備についてのみ計算し、利子率は全設備で同じものを使う（1898年3月31日のOVG判決（Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, 7. Bd., SS.112-116, hier SS.114-115））、将来技術が進歩したときに採掘できる可能性は考慮しない（1897年7月10日のOVG判決（Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, 6. Bd., SS.161-181, hier S.180））などである。

*16 松本康一郎稿「経済的利益概念の意義 - ドイツ貸借対照表における展開『會計』, 136巻2号, 1989年8月, 65-66頁参照。

*17 Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 2. Bd., 1891, S. 844.

*18 Anweisung des Finanzministers vom 5. August 1891 zur Ausführung des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891, in: B von Wilmowski, 1896, S.205.

*19 例えば1893年4月4日のOVGの判決（Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, 1. Bd., 1893, SS.331-338, hier S.335）は「1885年7月27日地方税法3条は、実体の減少に対する減価（耗）償却をはっきりと認めている。この立法の経過から同じ原則が…鉱山を経営する自然人（physische, Bergbau betreibende Personen）だけでなく、《1891年》所得税法16条に従った課税の場合にも適用されることは、邦政府がはっきりと邦議会の両院で関係する審議で認めていた。そのため施行命令《財務大臣命令》20条により非自然人について実体減少に対する減価償却を認めないとする想定は不可能であると考える。」と判示している。つまり1891年プロイセン所得税法による鉱山会社の課税所得の計算に関して、減価（耗）償却額の計算方法として、1885年プロイセン地方税法の規定している方法に従うのはプロイセン所得税法の立法過程から明らかであり、かつ施行命令《財務大臣命令》の20条に拠ると述べて、実体の毎年の減少に相当する減価（耗）償却を控除可能であるという。同日だが異なる判決（Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, 1. Bd., 1893, SS. 338-343, hier S.340）も同じである。

6 1888年OVGの年金公式の計算原則に対するヴィルモフスキーの批判

1895年にヴィルモフスキーは「1891年6月24日の所得税法の規定による、建物、機械、事業用什器等の損耗及び鉱山の鉱物資源の実体消費に対する減価(耗)償却」と題する論文を発表する。この論文は動態論の先駆けとして評価されているものである^{*20}。論文の後半でヴィルモフスキーは1888年のOVG判決の年金公式を批判している。

ヴィルモフスキーは、OVGの年金公式の計算原則は1885年地方税法3条の思想を正しく表しており、3条の考えている鉱山の減価(耗)償却の特徴を正確に捉えているという。鉱山実体は採掘により徐々に減少する、そのため毎年の事業収益のうち一部が所得であり、他の部分は毎年の実体減少に相当する資本と見なして控除するというのが3条の規定の内容であるという^{*21}。

しかしこの計算原則は実務には適用できない。理由は3点ある。第1点は計算要素の不確実性、第2点は計算公式の非現実性、第3点は法的根拠として財務大臣命令と1891年所得税法を同じレベルで扱うことができるかどうかの問題である。これは本稿の論点と直接には関係ない。ここでは前2者の批判を取り上げる。

まず第1点の計算要素の不確実性である。1888年のOVG判決の計算原則を適用するには、計算要素として、当該年度の採掘量とその価値、埋蔵鉱物資源量、利子率、将来の純収益の価値がわかっていなければならない。年度採掘量は数量的に確定できる。埋蔵鉱物資源量も地質学の調査をもとに近似的な正確性で見積もることができる。これ以外の要素は不明である。計算を実行するには計算要素の数値を擬制(仮定)しなければならない。

年度採掘量が将来も同じだと仮定できるとしても、将来採掘分の年度純収益が20年後も、50年後も、それ以降もずっと同じだと仮定できるのだろうか。鉱物の売価も採掘費用も変化する。それによって将来の純収益額も変化する。また20年間の利子率を考えてみよう。20年にわたり利子率が同じだと仮定できるだろうか。そもそも鉱山に投資した資本に対する利子率が何%かを確実な数値として誰が断言できるのか。このような状況では、計算要素が将来も変わらないと仮定する年金公式の計算原則は実務上は適用が困難であり、鉱山の減価(耗)償却計算のために適用するなら不確実で不公平な結果になるとヴィルモフスキーはいう^{*22}。

批判の第2点である計算公式の非現実性とは、採掘の初期は償却額が少なく、後になるほど償却額は大きくなっていき、可採年数の終わり頃には年度純収益のほとんどを占めてしまう、その結果所得課税など意味ないような額になるというものである(「表1」参照)^{*23}。

*20 Dieter Schneider, Die vernachlässigten Begründer der Bilanzdiskussion(II) Die Anfänge der Steuerbilanz und die erste dynamische Bilanzauffassung durch B. von Wilmsowski, *WiSt*, Heft 12, Dezember 1974, SS.584-588, hier S.586. 黒田全紀稿「ヴィルモウスキー」(神戸大学会計学研究室編『第六版会計学辞典』同文館、平成19年、41-42頁)。内山力稿「ヴィルモウスキー」(馬場嘉一郎編集代表『新版会計学大辞典』中央経済社、昭和54年、29頁)。万代勝信稿「ヴィルモウスキー」(安藤英義他編集代表『会計学大辞典(第五版)』中央経済社、2007年、49頁)。

*21 B. von Wilmsowski, 1895, S.375. ヴィルモフスキー、日本語訳、102頁。

*22 B. von Wilmsowski, 1895, SS.375-376. ヴィルモフスキー、日本語訳、103頁。

「表 1：年金公式による減価（耗）償却額」*¹
 （条件：年度純収益 10,000M，利率率 6%，可採年数 50 年）（M= マルク）

可採年数	年度純収益	実体価値	減価（耗）償却額	純収益に対する 控除割合* ²	所得額
50 年	10,000M	157,619M	3,152M (=157,619M ÷ 50 年)	31.5%	6,848M
：	：	：	：	：	：
10 年	10,000M	73,601M	7,360M (=73,601M ÷ 10 年)	73.6%	2,640M
：	：	：	：	：	：
5 年	10,000M	42,124M	8,425M (=42,124M ÷ 5 年)	84.3%	1,575M

* 1 ヴィルモフスキーの記述をもとに表形式で作成した。

* 2 純収益に対する控除割合 = 減価（耗）償却額 ÷ 年度純収益

例えば可採年数 50 年，年度純収益 10,000M（マルク）の鉱山を利率率 6 % で計算してみる。鉱山実体の価値は 157,619M（= 10,000M × 15.7619（利率率 6 % の年金現価係数）），償却額は 3,152M になる（控除割合 31.5 %）。40 年間採掘して残りが 10 年だとすると，実体の現在価値は 73,601M，償却額は 7,360M となる。10,000M の純収益から 7,360M を控除して 2,640M が所得となる（控除割合 73.6 %）。残り 5 年では現在価値 42,124M，償却額は 8,425M，所得は 1,575M である（控除割合 84.3 %）。この結果から「最後の 5 年ないし 10 年はもはや課税どころの話ではない。」と述べて，純収益の 70 ~ 80 % もの控除額を認める計算原則がはたして正しいのか，と疑問を呈する。これはむしろ課税当局にとっても問題である。

ヴィルモフスキーは計算公式の計算要素の不確実性，計算公式の非現実性そして法的根拠^{*24}の 3 つを理由に「OVG の減価（耗）償却計算の基礎を完全に放棄し，具体的な事実に基づく計算を構築する場合にだけ，問題の実務的な解決が可能となる。」という。取得価格を可採年数（耐用期間）で配分する方法である^{*25}。

7 1907 年の OVG 判決－ 1897 年商法の評価規定を基準にした減価（耗）償却

1897 年に商法典が成立した。商法施行によって鉱山会社の大部分は商法 2 条による商人となり，商業帳簿を商法 39 条以下に従って作成しなければならなくなった。ただし商法施行法（Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche vom 10. Mai 1897）の 5 条により，プロイセンの法律により法人の権利を有しない鉱山会社は商法 2 条の規定は適用されず（商人ではない），商業帳簿を記帳する義務はなかった（所得税納税義務あり。）^{*26}。これは旧法の鉱山会社といわれる会社で，ヴェス

✓ *23 B. von Wilmsowski, 1895, SS.376-377. ヴィルモフスキー，日本語訳，103-104 頁。

*24 B. von Wilmsowski, 1895, SS.377-382. ヴィルモフスキー，日本語訳，104-108 頁。

*25 B. von Wilmsowski, 1895, SS.381-382. ヴィルモフスキー，日本語訳，108-109 頁。

トホフによれば1865年普通鉱山法成立以前にすでに何世紀も前から成立していた鉱山会社であったという^{*27}。

商法施行後も税法上は鉱山会社の実体減少のための減価(耗)償却問題に関して大きな変化はなかったという^{*28}。商法の規定に従って原則を追加・修正したのは1907年1月31日のOVG判決であった^{*29}。

この裁判では商法の規定に従って商業帳簿を作成している鉱山会社の減価(耗)償却が問題となった。判決は、鉱山実体の価値を、1888年12月19日のOVG判決の年金公式を適用して、平均期間(3年)の初めと終わりについて決定する。算出した2つの価値は商法の原則に従って決定した価値である。2つの価値の差額が認められる減価(耗)償却額である。この方法での減価(耗)償却の計算は年金公式の原則を放棄するものではなく、商法40条の規定とも矛盾していない、と判示した。この1907年のOVG判決を引き継ぐ形で1909年3月3日のOVG判決が出てきた。

8 1909年3月3日のOVG判決とその影響—会社種類別償却方法の設定—

1909年3月3日のOVG判決は、鉱山実体の償却方法に関して、商法38条以下に従って、①商業帳簿を記帳する鉱山会社(商人の鉱山会社)と、②商業帳簿を記帳しない鉱山会社(非商人の鉱山会社)を区別すべきと判示した。他に③鉱山株式会社があるので、判決によって鉱山会社は3種類に区別されることとなった^{*30}。

まず「②」の非商人の鉱山会社には年金公式の計算原則を適用するとした。理由は、A. 十分な熟慮の結果であり、長年の判決で踏襲されていること、B. 1891年所得税法発布のさいに立法者は異なる基準を出すことも可能であったが、それを行っていない、C. 1891年所得税法審議の時に財務大臣はこの原則の基準となる1885年地方税法3条2項の規定を所得税法にとっても基準にすると述べた、ということであった。

「①」の商人の鉱山会社には、上述1907年1月31日のOVG判決を引用する形で、商法40条により貸借対照表に付すべき価値として年金公式で算出した前期末の価値と当期末の価値を比較し、「差額が価値減少の額であり…許される減価(耗)償却である。」と判示した^{*31}。好景気で価値が上昇すると価値減少は生じず、減価(耗)償却は実施できない。ゲルクによると、逆に増価

✓*26 1897年5月10日商法施行法 5条「邦の法律の規定により法人の権利を有しない鉱山会社には商法2条は適用しない。」神戸大学外国法研究会編『独逸商法』、前掲書、53頁にも「然し州法上法人格を有しない鉱山会社は一例外であり、本条の下には立たない(商施5条)」とある。ただし1891年所得税法では鉱山会社と鉱山株式会社とは同じ扱いであり、所得税の納税義務を有していた。

*27 Westhoff, a.a.O., SS.88-92.

*28 Görk, a.a.O., S.13.

*29 Urteil des Oberverwaltungsgerichts vom 31. Januar 1907, in: *Zeitschrift für Bergrecht*, 48. Bd., 1907, SS.391-393; Görk, a.a.O., S.13.

*30 Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, 14. Bd., 1911, SS.263-280.

記入 (Zuschreibung) を行うことになるという^{*32}。

1909年のOVG判決は理由を述べている。全部の実体の「量」は近似的に推計できるとしても、「価値」は採掘分の販売価値からは計算できない。というのは、実体全部を瞬時に採掘・換金できれば、全実体の価値を計算できるけれども、そのようなことは不可能だからである。また取得価格から毎年の損耗を控除した額を基準とすることもできない。取得価格の利用は株式会社だけではなく認められていないからである。結局年金公式によって全部の鉱山実体の普通価値（現在価値）を計算する以外にない。つまり当該種類の鉱山事業で通常である利子率を前提にして、鉱山の埋蔵量を掘り尽くすまで支払われ続けるような、つまり年度採掘分が実体の純価値に等しい毎年の年金を受け取ることが可能な資本(額)を計算する方法以外にない。年金公式に従って算出した前事業年度末の価値と、当事業年度末の価値とを比較し、差額が減価（耗）償却額であるという。

1909年3月3日のOVG判決により、同じ経済的出来事である実体減少が会社種類の相違（上述の①～③）によって3つの異なる結果を生み出すこととなった。①の商人の鉱山会社については、年金公式に基づき計算した2事業年度の実体の普通価値（現在価値）の差額を減価（耗）償却額として控除する。②の非商人の鉱山会社は、年金公式の計算原則に基づき実体の現在価値を算出し、それを可採年数で割って償却額を算出する。③の鉱山株式会社は商法261条により取得価格に基づく減価（耗）償却計算を行う^{*33}。

このうち①の商人の鉱山会社の償却が問題となった^{*34}。というのは、景気が良い時は償却せ

✓*31 商法40条により貸借対照表に付すべき価値に関して、1909年のOVGは、過去の判決を引用して、1893年7月14日の補完税法（Ergänzungssteuergesetz vom 14. Juli 1893）9条の意味における普通価値、すなわち企業の継続を前提とした上での客観的売却価値（objektiver Verkaufswert）であると判示した。1893年7月14日補完税法9条の意味での普通価値、さらには1873年のライヒ上級商業裁判所判決の客観的売却価値を指示している判決は多い。例えば1902年7月2日のOVG判決（Entscheidungen des Preußischen Obergerichts in Staatssteuersachen, 10. Bd., 1903, SS.294-309, hier S.303）では「実際の価値とは...1893年7月14日の補完税法9条の意味における普通価値、つまり事業の継続を前提とした上での客観的売却価値と解釈すべきである。そのため積極財産の価値をその売却価値以下に引き下げるような減価償却は税法に関しては認められず、納税義務ある準備金の積み立てとして扱うべきである。」と判示している。普通価値以下にする減価償却は利益留保として課税するというのである。また1897年5月17日のOVG判決（Entscheidungen des Preußischen Obergerichts in Staatssteuersachen, 6. Bd., 1898, SS.30-50, hier S.42）では「これにより財産目録及び貸借対照表の基準となる商法上の価値は同様に客観的売却価値であり、それ故補完税法9条による普通価値と同じである。このことを確証しているのはライヒ上級商業裁判所の判決での詳細な説明であり、そして文献である。」として、判決文の43頁で1873年12月3日のライヒ上級商業裁判所の判決（Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts, 19. Bd., 1874, SS.15-23）を引用している。鉱山実体に関する判決ではないが、1899年11月25日のOVG判決（Entscheidungen des Preußischen Obergerichts in Staatssteuersachen, 8. Bd., 1900, SS.85-88, hier SS.86-87）は、所得税法14条の減価償却に関して3つのケース（減価償却実施、評価増実施、何もしない。）のために査定期間の価値を決定しなければならないということ、その場合の価値とは普通価値であり、1861年普通ドイツ商法典29条及び31条の価値であり、これについては1873年12月3日のライヒ上級商業裁判所の判決が詳しく定義している経営の継続を前提にした客観的売却価値であり、また多数の上級行政裁判所の判決が述べている使用価値である、と判示している。

*32 ゲルクは、1911年5月31日のOVG判決は実体価値が上昇したとき評価を増額することになると判示した、と述べている（Görk, a.a.O., S.15）。ザイヒト（Gerhard Seicht, a.a.O., S.517）もゲルクを引用する形で増価記入を紹介している。判決本文は未発見である。

ず、景気が悪い年は多額の償却を実施することになるからである。たとえばヘルネ市の副市長リュール (Rühl) は「同程度の採掘を前提にすると、鉱山株式会社の減価 (耗) 償却は景気の良い年も悪い年も同じであり、非商人の鉱山会社のばあいには景気の良い年には減価 (耗) 償却が増加し、景気の悪い年には減少し、最後に商人の鉱山会社は景気の良い年には全く減価 (耗) 償却せず、景気の悪い年には課税する純利益が全く残らないくらい多額の償却を行ってよいのである。そのような結果が納得できないということについてはおそらく世間は賛成してくれるだろうし、そのような結果をもたらす計算は...正しくないだろうと言わなければならない。」^{*35}という。批判の内容を表形式で表すと「表2」のようになる。

「表2：会社種類による償却方法と償却額の相違」

会社種類	償 却 方 法	好況期の償却	不況期の償却
① 商人の鉱山会社	前期末現在価値 当期末現在価値	ゼロ	多 額
② 非商人の鉱山会社	現在価値 ÷ 可採年数	多額 (増加)	少額 (減少)
③ 鉱山株式会社	取得価格を基準に償却	定額	定額

リュールの批判は、同程度の採掘量であっても会社種類によって償却額が異なるという点にある。③の鉱山株式会社は取得原価と可採年数をもとに均等額償却し、②の非商人の鉱山会社は、年金公式の計算原則により、実体価値を可採年数で割って償却する。これらに対し、①の商人の鉱山会社は、年度採掘量の売価を基に未採掘埋蔵量の実体価値を算出する。埋蔵量が減少していても、売価が前年度末と比べて高くなると、実体価値も前年度比で高くなる。その結果価値減少が生じず、減価 (耗) 償却も必要なしということになる。逆に不況期には採掘割合以上に償却額が多額となる。このような計算方法は間違っているとリュールはいう。

鉱山税収に依存している市町村は政府に対策を求めた^{*36}。内容は、OVG 判決により鉱山会社の課税実務が深刻な影響を受けている。特に1909年3月3日のOVG判決により2事業年度末の鉱山実体の現在価値の差額を償却することになった結果、好況の年には多額の採掘量にもかかわらず償却は許されず、不況の年には償却が多額になって課税所得が残らなくなった。このため商人の鉱山会社の所得税は変動し、これらの所得税収に依存している市町村は税収が突然に低下したり、半分までになる脅威にさらされている。このような状況に対処するため、王国政府に、減価

✓*33 1897年ドイツ商法261条「貸借対照表の作成のためには、40条の規定は、次の条件で適用する。... 3. 売却することなく、継続的に会社の事業経営に使うと決まっている設備その他の資産は、損耗に一致する額を控除するか、損耗に一致する更新基金を積み立てるかぎり、より低い価値を考慮することなく取得価格又は製作価格を記載してよい。...」

✓*34 パッソは、商人の鉱山会社のこの処理は商法40条に合致しているが、当時の会計慣行とは矛盾しているという。(Richard Passow, Band II, *a.a.O.*, 1923, SS.182-183)

*35 Dr. Rühl, Die Abschreibungen wegen Substanzverminderung beim Bergbau, in: *Preußisches Verwaltungsblatt*, 31. Jg., 1909-1910, SS.849-850, hier, S.849; vgl., Richard Passow, Band II, *a.a.O.*, S.183; Görk, *a.a.O.*, S.14.

*36 Richard Passow, Band II, *a.a.O.*, S.183.

(耗)償却のきちんとした計算原則を議会に提出するよう要望するというのである。

具体的な影響額はどのぐらいか。パッソは当時のライン＝ヴェストファーレン市町村が減価(耗)償却方法(規定)の改善を求めて提出した請願書から具体的数値を引用している。会社を3つに区別していないのは1909年判決前の統計資料のためと推測する^{*37}。

表3：償却計算方法の相違による減価(耗)償却額*
(出典：ライン＝ヴェストファーレン地区の請願書) M：マルク(貨幣単位)

年度	鉱山株式会社			鉱山会社(非株式会社)		
	年度採掘量	価値額 (取得価格)	減価(耗) 償却額	年度採掘量	価値額 (現在価値)	減価(耗) 償却額
1906				150万トン	41,349,279M	1,633,963M
1907				150万トン	53,032,973M	1,683,694M
1908	200万トン	2,981,338M	175,059M	150万トン	41,349,279M	1,391,089M
1909	200万トン	2,806,329M	175,059M	150万トン		

* パッソが提示した数値を表形式で作成した。

「表3」から、年度採掘量は鉱山株式会社の方が(鉱山会社と比べて)多いにもかかわらず、償却額は鉱山会社の方が鉱山株式会社の8～9倍になっているのがわかる。減価(耗)償却の基準を取得価格を使うか、現在価値を使うかの相違である。

9 鉱山会社が取得価格を減価(耗)償却の基準にしない理由

OVGはなぜ取得価格を基準にしないのか。これは当時の課税実務が減価償却を取替資金の調達方法と考えていたためである。例えば1883年11月12日のOVG判決は「これら2つ《簿価と購入価格》は純粋に擬制的価値であり、法律規定に従った損耗の計算には無意味である。…減価償却の目的は…新たに経営資本を調達することなく、経営で費消した資産を再取得できる積立金を作ることにある。過大な、実際価値をはるかに超える購入価格を《耐用》年度中に一部分ずつ償還するために減価償却があるのではない。」という。減価償却の目的は取替資金の調達なので、実際価値を超える購入価格を基準に償却してはならないという。1890年代の判決も同じである。

Westhoffは、デュッセルドルフの異議審査委員会(Berufungskommission zu Düsseldorf)の主張に反論する形で、取得価格を用いない理由を述べている^{*38}。

理由の1つは、鉱山会社が鉱山を取得した時期が遠い過去のことであり、そのため取得価格を算出できないからである。取得から現在までに、出資があったり、借り入れしたり、返済したり、

*37 A.a.O., S.180.

*38 Westhoff, a.a.O., SS.262-265. 異議審査委員会とは1891年プロイセン所得税税法40条で設置される訴願官庁である。査定結果に対し納税義務者と同じく所得税査定委員会の委員長も異議審査委員会に異議審査(Berufung)を求める権利が与えられている。同制度については、フリッツ・フライナー著、山田準次郎訳『独逸行政法論』(復刻叢書法律学篇31)、信山社出版、平成9年、387頁に簡単な説明がある。

配当したり等があって取得価格が決定できない。この点は税法も認めているという。所得税法は所得から資本金の3.5%の控除を認めている。鉱山会社は資本金が決定できないため、代わりに収獲物 (Ausbeute) の20倍を用いると規定しているからである^{*39}。

取得価格を算出できてもそれは不確実で恣意的な額であるという。鉱山経営に関与している者にとって取得価格と実体の価値とは全く別物である。例えばボーリングである。ボーリング作業はリスクが大きい。そのため失敗した無価値のボーリング調査費用を採掘した鉱物の価値で補填できないなら、誰もボーリングしようとは考えない。つまり生じた支出を鉱山会社全体の総費用として考える必要があるというのである^{*40}。

また鉱山会社は小さな関係者のグループから出発し、共通の計算でボーリングを行い、鉱区を賦与して鉱山会社となっていったので、所有者から別の所有者への移動がない。そのため取得原価が分からないという。

実体の償却計算で鉱山会社が有利な扱いを受ける理由は、鉱山会社の方がリスクが大きいためであるという。鉱山株式会社は鉱区を鉱山会社よりもはるかに多く所有している。そのため株式会社はリスク分散ができる。鉱山会社の鉱区は小さく、リスクは大きい。この点で鉱山会社が償却計算で有利な扱いを受けるべきであるという。他に株式会社の減価(耗)償却額が鉱山会社と比べて少ない理由として株主への配当を多く支払う必要があるということもあげている。

10 取得原価評価へ向けた法改正の動き

1909年のOVG判決の前にプロイセン政府は鉱山会社の実体減少に対して一定の減価(耗)償却率を設ける試みを行っていた。1908年10月14日の会社税法案の2条は「鉱山会社の場合減価(耗)償却は年度採掘の3%までしか許可しない。」^{*41}と規定していた。具体的償却率を設けた理由は、実体減少の償却控除は帳簿上処理していなくとも税務上認められるが、どれだけの額を控除できるかの計算が困難だからであるという。現行法では控除額は1888年OVG判決の年金公式を用いて計算する。しかしこの方法が「いかに困難で、いかに不確実であるかは明白」である。そのため「単純化を目的として鉱山会社のばあい実体減少の減価(耗)償却は年度採掘の売却価値の3%

*39 1891年プロイセン所得税法16条：株式会社の所得「1条4号及び5号に記載されている納税義務者の課税所得とは...いかなる名称であろうと社員に株式利息又は配当として分配される余剰をいう。しかも《この余剰から》...払込済株式資本の3.5%を控除する。後者《払込済株式資本》に代わって...鉱山会社のばあい、鉱山の設備及び装置ないし拡張の取得価格及び原価からなる固定資本を使う。ただしこの原価が1892年4月1日以前に支出されているときには、納税義務者の選択により本法律の施行直近4年間に分配された収獲物平均の20倍の額を使う。...」

*40 1865年プロイセン鉱山法は12条で管理計算書(Verwaltungsrechnung)の作成を義務づけている。管理計算書は、収入と支出の中に、営業収入と営業支出だけでなく、すべての現金収支(借入金、追加出資、株主に支払われた収獲物等)を含める。管理計算書と税額査定の詳細については、B. von Wilmowski, 1896, SS.103-104参照。

*41 Sammlung der Drucksachen des Abgeordnetenhauses (Anlagen zu den Stenographischen Berichten) 21. Legislatur-Periode, II. Session, 1908/09, 1. Bd., a.a.O., S.573 und S.578; Richard Passow, Band II, a.a.O., SS.184-185.

の額までとする。」^{*42}という規定を設けるといふ。この法案は衆議院で否決された。

1912年1月4日の所得税法改正案8条は、実体減少に対する減価(耗)償却として、①岩塩等は年度採掘の取引価格の3%、②褐炭等は同4%、③鉱石は同6%の控除額を認めると規定した^{*43}。

8条の理由として、まず1908年会社税法案の理由書を引用したのち、1909年のOVG判決によって従来と異なる新たな困難性が現れたという^{*44}。というのは、商人の鉱山会社は、好況年には減価(耗)償却せず、不況年には多額の償却費を計上するため、自治体の財政が安定しないからである。その他の鉱山企業についても減価(耗)償却の安定性と公平課税を達成するため、全部の鉱山企業に対して計画的な新規則が必要である。法案は会社の区別をなくし、業種の特殊性を考慮して償却率を3%、4%、6%と比較的高く設定したので、鉱山によって扱いが異なると不利な状況があっても比較的短期間で取り除くことができるという。

1912年所得税法改正案の8条に対してさまざまな方面から批判が出てきた^{*45}。批判の第1は年度採掘量は基準にならないという。埋蔵量が5倍異なる2つの鉱山があり、毎年同じ採掘量で償却率は年度採掘の4%だとする。1倍の鉱山は25年で償却するが、埋蔵量が5倍豊富な鉱山は100年以上かかる。5倍の鉱山にとって適切な償却率であっても、1倍の鉱山にとっては不公正なものとなる。第2に年度採掘の取引価値も減価(耗)償却の基準として良くない。取引価値に含まれているのは、実体の純価値と設備の利払額及び償還額である。鉱山設備の額は各鉱山ごとに鉱物実体の質や量によって異なる。そのため取引価値は実体に対する減価(耗)償却のための正しい基準とはならないという。

この法案も処理されなかった。法案が未処理となったときヘルネ市は誓願書を提出し、1909年のOVG判決の結果として税収確保の可能性が低下することに対する遡及効を新法律で措置することを要望している^{*46}。

問題解決の第3番目としてプロイセン政府は1914年2月2日の地方税法改正案として33条3項を追加した^{*47}。1914年地方税法改正33条3項は、鉱山会社に関して、帳簿を記帳しているか

*42 Sammlung der Drucksachen des Abgeordnetenhauses (Anlagen zu den Stenographischen Berichten) 21. Legislatur-Periode, II. Session, 1908/09, 1. Bd., a.a.O., S.578

*43 Sammlung der Drucksachen des Hauses der Abgeordneten (Anlagen zu den Stenographischen Berichten) 21. Legislatur-Periode, V. Session, 1912/13, 2.Bd., 1912, SS.853-884, hier S.854, SS.949-971, hier S.952; Richard Passow, Band II, a.a.O., S.186.

*44 Sammlung der Drucksachen des Hauses der Abgeordneten, 21. Legislatur-Periode, V. Session, 1912/13, 2.Bd., a.a.O., SS.873-874; Richard Passow, Band II, a.a.O., SS.187-188.

*45 Richard Passow, Band II, a.a.O., SS.187-188.

*46 Richard Passow, Band II, a.a.O., S.190.

*47 Entwurf eines Gesetzes zur Abänderung des Kommunalabgabengesetzes und des Kreis- und Provinzialabgabengesetzes vom 2. Februar 1914, in: Sammlung der Drucksachen des Preußischen Hauses der Abgeordneten (Anlagen zu den Stenographischen Berichten) 22. Legislaturperiode, II. Session 1914/15, 2. Band, 1914, SS.1452-1487, hier, S.1456; Richard Passow, Band II, a.a.O., SS.190-191.

どうかに関係なく、期首の埋蔵量に対する当年度の採掘量の割合に応じた全部の実体のその時々価値 (jeweiliger Wert) で減価 (耗) 償却を認めるということ、さらに全体価値は10営業年度の平均純収益 (可採年数が10年未満ならその年数) を基礎にして算出するというものであった。

理由書は、33条に第3項を挿入した意図として、長年の市町村にとっての課題の解決を目ざしたものであると述べている。そして1908年会社税法案の理由書を引用しながら、1880年代から1914年までのOVGの判決が市町村財政に及ぼしたまづい影響と、その対策としての1908年会社税法案と1912/13年所得税法改正案を紹介する^{*48}。この法案も議会で未処理となった^{*49}。

このような鉱山会社の実務状況に対し、パッソは、OVGが設定した年金公式の計算原則に従うことを止めて、実際に支出した原価から出発して、この額を漸次的に償却するという方法を考慮する以外にないと主張する^{*50}。取得原価に基づく原価配分である。取得原価を基準に徐々に償却する方法は、株式会社が商法261条に基づいて実施している。これは株式会社の特性から根拠付けできるものではない。むしろ取得原価を基準にする方が一般的な実務に合致しているという。鉱山会社を区別して実体の減価 (耗) 償却を別個に扱う理由はない。

パッソの主張は、実体の価値は毎年新しく計算できないこと、いったん受け入れた実体の価値は固定しなければならず、その額を基準に減価 (耗) 償却しないなら、鉱山会社はきちんとした貸借対照表を作成できないということにある。

取得原価を基準とした減価 (耗) 償却については、1895年にヴィルモフスキーが主張している^{*51}。ヴィルモフスキーは、年金公式の計算原則を放棄し、具体的な事実に基づく計算を構築すべきである、鉱山のために行った支出総額は埋蔵物の採掘が完全に終わった時点で効用がゼロになる、計算の要素は鉱山の原価と推定可採年数である、全埋蔵量に対する当年度の採掘量の割合で償却額を決める、例えば割合が50分の1なら固定資本の50分の1を償却する、この方法なら鉱物の資源量が正しく見積もられていればすべてうまく償却できると主張する。この原則は、鉱山の単独所有者、鉱山所有権の共同所有者も、鉱山会社を形成しているかどうかにかかわらず課税所得計算に適用可能であるという。

ただし鉱山全体の売却価格を計算するばあいは別であるとパッソは言う。鉱山全体の価値額の計算にはOVGの設定した年金公式に基づく計算方法が有効である。その例として当時の文献を挙げている^{*52}。彼らは鉱山全体を売買するばあいの売買価格としての現在価値の計算方法を論じている。

*48 Entwurf eines Gesetzes Abänderung des Kommunalabgabengesetzes und des Kreis- und Provinzialabgabengesetzes vom 2. Februar 1914, *a.a.O.*, SS.1477-1478.

*49 Stenographische Bericht über die Verhandlungen des Preußischen Hauses der Abgeordneten, 22. Legislaturperiode, II. Session, 1914/15, S.9152.

*50 Richard Passow, Band II, *a.a.O.*, S.191.

*51 B. von Wilmsowski, 1895, SS.381-383. ヴィルモフスキー、日本語訳、108-109頁。類似の内容をヴィルモフスキーは1896年の『所得税法コンメンタール』(B. von Wilmsowski, 1896, SS.42-43) で再出している。

*52 Richard Passow, Band II, *a.a.O.*, S.191. A. Rücker, *a.a.O.*; Baling, *a.a.O.*; Kreutz, *a.a.O.*

11 1920年ライヒ所得税法による実体減少のための減価（耗）償却の承認

1920年3月29日のライヒ所得税法制定のさいに鉱山会社の実体減少を解決する機会があった。ライヒ所得税法13条1項C)は「鉱山業、採石場その他実体の消費を条件とする経営では実体減少に対する減価償却」を所得を計算する際に収入の総額から控除できるとする。法律にはこれ以上の規定はなく、理由書も詳細を述べていない^{*53}。しかしパッソは、13条の規定誕生をめぐる議会での議論は興味深いと言う。議会の委員会では、ベッカーが、鉱山会社の減価（耗）償却の問題点を指摘したにもかかわらず、改善提案は採用されず、その後の議会で1919年12月31日のライヒ国難犠牲税法^{*54}の評価基準を規定に含めるべきであるという提案も否定されて13条が成立した。まず委員会でベッカーは、鉱山会社の減価（耗）償却の問題点として、好況期は償却せず、不況期には償却額が多額になるという点が企業経営の原則に反していると指摘する^{*55}。

その後本会議で、上述の13条の規定に文言を追加する提案として、ベッカーは「納税義務者の申請により、実体償却については、ライヒ国難犠牲税のさいに実体について決定した価値から出発すべきである。」と主張する^{*56*57}。提案理由は、償却の基準となる価値額が明確ではないので、基準となる評価額としてライヒ国難犠牲税の税額査定時に決定した価値を用いるとする規定を設けるべきであるという。

議会は提案を拒否した^{*58}。結果、1920年3月29日ライヒ所得税法13条は、控除可能な必要経費に前述のように「鉱山業、採石場その他実体の消費を条件とする経営では実体減少に対する減価償却」も含めるということだけを規定した。

*53 理由書は「鉱山業、採石場その他実体の消費を条件とする企業では実体減少に対する減価（耗）償却」を控除できると説明しているだけである。Vgl., Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes, in: Verhandlungen der Deutschen Nationalversammlung, Band 340, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, Nr.1624, 1920, S.47.

*54 ライヒ国難犠牲税法（Gesetz über das Reichsnotopfer vom 31. Dezember 1919）について、野津高次郎（『独逸税制発達史』、前掲書、441頁）は、「本税は戦後に於ける財政の窮境を救い、殊に戦時国債の償還に充つる為、富者階級を強要せる1回の非常財産税にして、財産没収の効果を有するものなり。」と紹介している。

*55 「鉱山の場合の重要問題はどの程度どんな方法で実体の減価（耗）償却を認めるのかということだといわれています。好景気で地下資源の価値が上昇した年度には実体に対する減価（耗）償却は認められないとOVGが宣言したことについて関係者たちがある請願書（Eingabe）で異議を申し立てたそうであります。このことは景気が悪くて価値が再び下落し、収入が少なくなったり損失となった年度にはそれに応じた実体に対する多額の減価（耗）償却を行うという矛盾した結果に繋がることになります。合理的な企業経営（vernünftige Wirtschaftsführung）の原則に反するような官僚主義的方法は決して長続きしないでしょう。」（Bericht des 10. Ausschusses über den Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes, (Nr. 2149 der Drucksachen) in: Verhandlungen der Deutschen Nationalversammlung, Band 341, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, 1920, SS.2248-2311, hier SS.2283-2284.）

*56 ライヒ国難犠牲税法18条「土地の評価については、国税通則法（Reichsabgabenordnung）の152条を適用するのであるが、本税については、収益価値は純収益の25倍ではなくて、20倍をもって財産価値とする。」ライヒ国税通則法152条「土地の評価に際しては普通価値を基礎とすべきである。財産についての税については…土地のばあい…収益価値を基礎におくべきである。収益価値とは農林業…の土地については純収益の25倍とする。…」

*57 Verhandlungen der Deutschen Nationalversammlung, Band 332, 1920, S. 4581.

*58 A.a.O., S.4584.

12 1921年ライヒ所得税法改正－取得原価評価採用

翌1921年3月24日所得税法改正で新しく挿入された33条a（これは法人にも適用される。）が大きな意味を持つことになった。33条aは次のように述べている。

1921年3月24日所得税法改正33条a「営業資産の対象物について取得価格又は製作価格が与えられているかぎり、32条、33条の意味での営業利益及び事業利益の計算に際しては、この対象物の価値として損耗に対する許された控除を控除したのちの取得価格又は製作価格を使う。ある対象物について、取得価格又は製作価格が普通価値を超えるときには、納税義務者は後者の価値《普通価値》を取得価格又は製作価格に代えて付する権利を有する。この場合ある会計年度末に付する価値は翌会計年度の初めの対象物の価値として記載しなければならない。」

33条aについて理由書は述べる。

「営業の事業利益(gewerblicher Geschäftsgewinn)の計算に際して均一な評価(gleichmäßige Bewertung)を実施するため、33条aに、営業資産に属する対象物の評価に関しての一般的規範を収容することが必要である。この一般基準は32条、33条1項及び2項による営業利益の計算に際して考慮されるべきものである。33条aの規定はそれ故商法の規定に従って商業帳簿を記帳しているかどうかにかかわらず...事業経営者にも適用する。この規定は原則的に未実現の利益は決して所得と見なすべきではないということ、他方損失は未実現であろうとも...営業所得の計算に際しては考慮するということから出発している。この規定は...営業所得の計算のばあい、すべての納税義務者に適用される13条の規定を超えて、価値減少に対する減価償却が認められるという結果を伴うことになる。」

33条aの規定と同条の理由書を合わせて解釈すると、営業用資産について取得価格又は製作価格があるとき、32条と33条の利益計算のために、対象物の価値として損耗に対する認められた控除を差し引いたのちの取得価格又は製作価格を使う。ある対象物の取得価格又は製作価格が普通価値を超えるとき（納税義務者は）普通価値を使う。さらに年度末の価値は次年度期首の価値とする。前述の13条cの減価（耗）償却の規定を基礎に、33条aを追加することによって、取得原価での評価とそれに基づく減価（耗）償却が鉱山会社を含むすべての企業に一元的に適用されることとなった^{*59}。

パッソは「これでやっとこの問題に関して実務にかなったまともな処理がすべての種類の企業に公平に適用されることになった。」^{*60}と述べている。

*59 Richard Passow, Band II, *a.a.O.*, S.197.

*60 *Ekenda*.

13 むすび

以上が1885年プロイセン地方税法改正で始まり、1921年ライヒ所得税法改正で幕を閉じた鉱山実体の現在価値評価に関する課税実務の経緯である。

鉱山実体の償却計算の歴史を簡単に振り返ってみよう。1885年に地方税法の所得計算に際して「実体の毎年の減少に相当する減価（耗）償却」（3条2項）を支出項目として認めたことが現在価値計算の始まりである。1888年OVGは償却の基準として年度採掘物の売却価値、利子率そして採掘数量等をもとに計算した実体の現在価値を基準とすべきであるとする年金公式の計算原則を設定した。1991年所得税法も、1888年のOVG判決を引用する形で、鉱山会社の償却方法として実体の現在価値を基準にする。1897年ドイツ商法典成立後は、1909年のOVGが3種類の会社（商人の鉱山会社、非商人の鉱山会社、株式会社）別に異なる計算方法を提示する。他の多数のOVGも、基本となる考え方として鉱山会社の鉱山実体の価値は現在価値で計算する以外にないということ、そしてこの考え方をずっと保持し続けている。

影響を受けたのは市町村であった。そのため政府は現在価値計算の問題点を克服するために法律改正を試みる。最初は1908年の会社税法案、次に1912年の所得税法改正案、最後は1914年の地方税法改正案である。いずれも成立しなかった。その後1920年ライヒ所得税法を経て、1921年ライヒ所得税法改正33条aで取得原価評価とそれに基づく償却を規定した。これによって1880年代の半ばから始まった鉱山会社の現在価値計算の税務実務が幕を閉じることとなった。

本稿での議論を通じて知り得たことは、鉱山実体の現在価値を基準にした償却計算は課税所得算出という目的には妥当ではなかったという事実である。現在価値に採掘割合をかけて償却額を計算する方法（1888年のOVG判決）でも、2期間の現在価値の差額を償却額とする方法（1909年のOVG判決）でも、理論の上では現在価値の計算はできても、計算のために「一部は不明の、一部は純然たる擬制の要素」^{*61}に依存せざるをえず、正確な計算ができない。

年金公式の計算要素を考えてみよう。当期の採掘量は確定しており、埋蔵量も専門家の推定でほぼ正確な数値を入手できる。これら以外の計算要素は仮定せざるを得ない。すなわち、①年度採掘分の売却価値が将来も永久に続く、②採掘費用は将来も同じである、③利子率は将来も同じであるという3点は仮定せざるをえない。これらは不確実な将来期待である。不確実な計算要素に基づいて償却額を計算することは不確かな結果に繋がり、公平な課税に反することになる^{*62}。

1909年のOVGが設定した3種の会社種類別償却方法のうち、2期間の現在価値差額を減価（耗）償却額とする方法も問題であった。というのは、好況時は償却せず、不況時は逆に採掘割合以上

*61 B. von Wilmsowski, 1895, SS.375-376. ゴットホルストスキー, 日本語訳, 102-103頁。B. von Wilmsowski, 1896, SS.41-44.

*62 1912年所得税法改正案8条の理由(Sammlung der Drucksachen des Hauses der Abgeordneten(Anlagen zu den Stenographischen Berichten) 21. Legislatur-Periode, V. Session, 1912/13, 2.Bd., a.a.O., SS.853-884, hier S.874)として「年度減価（耗）償却のより大きな安定性、つまり公平な課税(eine gleichmäßigere Besteuerung)を達成するための新しい基礎を計算のために与えること」が必要であるという。

の償却費を計上することになったからである。結果として市町村税収に多大な影響を及ぼした。この方法では理論を突き詰めていくと好況時には鉱山実体の価値上昇による評価益が純収益以外に生じることになる。また鉱山を現在価値以下で取得すると採掘開始前に評価益が所得として生ずることになる。

鉱山会社は実体自体が資本である。鉱山会社はいわば資本（実体，資本資産）を切り売りして純収益ないし所得を生み出す。売却した資本資産の譲渡原価として，あるいは採掘鉱物の売上原価として，現在価値に採掘割合を掛けて減価（耗）償却額を算出し，これを純収益から控除して所得を計算するというのが，1888年から始まるOVGの立場であった。

この方法はフィスティングや1909年のOVG判決が言うように「長い熟慮の結果」^{*63}なのである。とはいえ実際に実行して分かったのは正確な課税所得算出の困難性であり，結果として取得原価を用いることになったという事実である。資本の中身の取替えができない鉱山会社でも現在価値計算は困難であった。資本を更新したり，前もって対処できる一般企業で将来不確実な計算要素を基に現在価値を正確に計算できるのかどうか。この方法は，事後に過去を振り返って説明はできるけれども，正しい所得額を算出するために事前に計算要素を予測して処理することは難しいのではないか。

*63 B. Fuisting, *Die Preußischen direkten Steuern*, 1907(*Kommentar zum Einkommensteuergesetze in der Fassung vom 19. Juni 1906*, 1907, 7. Auflage, 1. Band) S.299; Westhoff, *a.a.O.*, S.266; 1909年3月3日のOVG判決(*Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen*, *a.a.O.*, S.272.)

「現在価値償却に係る法律・判決等一覧」

(法律 (案)、命令、判決は、<http://www.eco.wakayama-u.ac.jp/~ykawabat/ykawa/statuten/Act.htm> でDL可能)

年月日	判決, 法律, 文庫: 内容に関するコメント
1851/05/01	1851年5月1日プロイセン階級税及び階層別所得税: 30条が減価償却規定
1860/01/06	1860年1月6日の財務省通達: 実体損耗の控除は所得計算では認めない。
1873/12/03	1873年12月3日ライヒ上級商業裁判所判決: 客観的売却価値
1877/01/03	1877年1月3日財務省通達(8条): 実体の損耗は所得から控除してはならない。
1877/06/23	1877年6月23日 OVG 判決(70-71頁): 実体減少の控除は法律上認められない。
1877/11/14	1877年11月14日プロイセン地方税法: 20条が実体減少の減価償却規定
1883/10/11	1883年10月11日 OVG 判決(70-73頁): 減価償却は実際価値を利用, 簿価は禁止
1883/11/12	1883年11月12日 OVG 判決(73-74頁): 取得原価は禁止, 普通価値を基準に償却, 減価償却の目的は取替資金の調達である。
1885/07/27	1884年7月27日地方税法改正(3条): 実体の毎年の減少に相当する減価償却は支出に含める。
1888/12/19	1888年12月19日 OVG 判決(邦訳): 年金公式の計算原則を提示
1891/02/14	1891年2月14日プロイセン衆議院議事録(財務大臣ミケールの減価償却に関する発言)(844頁): 鉱山所得の計算は1885年地方税法が認める方法を用いる。
1891/06/24	1891年6月24日プロイセン所得税法
1891/08/05	1891年の所得税法施行のための財務大臣命令(20条): 1888年 OVG 判決を指示, 1888年の年金公式の計算原則を鉱山会社の所得計算にも適用する。
1892/02/03	1892年2月3日の回状命令: 減価償却の目的は取替資金の調達である。複利計算で積立額を算出する。150年では建設価値の10,000分の1を積み立てる。
1893/02/07	1893年2月7日の一般命令《通達》: 1892年2月3日の回状命令を受けて, 町にある状態の良い住宅用建物では建設価値の10,000分の0.25を控除する。
1893/04/04	1893年4月4日 OVG 判決(341-342頁): 減価償却に取得原価も簿価も使ってはならない。実体価値を基準に償却せよ。
1893/04/04	1893年4月4日 OVG 判決(335頁): 所得税法でも実体の償却を認める。
1893/07/14	1893年7月14日補充税法(財産税): 9条: 評価は普通価値を基礎に置く。
1895/06/13	1895年6月13日 OVG 判決(38頁): 割引利子率は鉱山業で使う不確実な利率を用いる。8%の割引率でよい。
1895/07/11	1895年7月11日 OVG 判決(97-98頁): 設備資本の利子を控除して実体の現在価値を算出する。
1896/11/27	1896年11月27日 OVG 判決(280-282頁): 減価償却に複利計算は適用しない。1992年2月3日回状命令は法律違反(1897年3月26日の一般命令を出す端緒となった判決)
1897/03/26	1897年3月26日一般命令: 複利計算を使わずに減価償却を実施する。(1896年11月27日 OVG 判決をきっかけに出された命令)
1897/05/10	1897年5月10日商法典
1897/05/10	1897年5月10日商法施行法: 5条「邦の法律により法人でない鉱山会社は商人ではない(記帳義務なし)」
1897/07/10	1897年7月10日 OVG 判決(180頁): 実体価値の計算で将来の技術進歩は考慮せず。
1899/11/25	1899年11月25日 OVG 判決(86-87頁): 価値とは, 1861年商法典29条, 31条の規定する企業の継続を前提とした客観的売却価値である。
1902/07/02	1902年7月2日 OVG 判決(301頁): 商法の原則に従って評価した期間の期首と期末の価値の差額が減価償却額となる。
1907/01/31	1907年1月31日 OVG 判決(392-393頁): 商法の原則に従って評価した平均期間の期末価値の差額が減価償却額となる。
1908/10/14	1908年プロイセン会社税法案(理由書付き): (理由書578頁) 鉱山会社に年金公式の計算原則を適用することは困難(成立せず)
1909/03/03	1909年3月3日 OVG 判決: 償却方法は会社(3種)別に異なる。商人の鉱山会社には2期間の現在価値差額を減価償却額とする原則を適用する。
1912/01/04	1912年プロイセン所得税法改正法案(理由書付き): (理由書873-874頁) 鉱物の種類によって償却率を3種類に分けて減価償却を実行する(成立せず)
1914/02/02	1914年プロイセン地方税法改正法案(理由書付き): (理由書1477-1478頁) 鉱山会社については実体減少の控除を採掘分の割合で実行する(成立せず)
1919/08/06	1919年12月13日のライヒ国税通則法案(1919年8月6日の法案): 152条「土地の評価は普通価値による。土地は収益価値を用いる。農林業の土地では純収益の25倍を用いる。」(取得原価不明の鉱山の評価に関する議論で指摘)
1919/07/26	1919年12月31日のライヒ国難犠牲税法案(財産税)
1919/11/29	1920年ライヒ所得税法案(13条C): 《シャントの純資産増価説を採用した税法》。
1919/12/31	1919年12月31日のライヒ国難犠牲税法(18条): 土地の評価額は純収益の20倍とする。
1921/03/24	1921年3月24日のライヒ所得税法改正(33条a): 取得原価評価(理由書・1382頁)